



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Dostihový spolek a. s.**, se sídlem Pražská 607, Zelené Předměstí, Pardubice, zastoupen Mgr. Lukášem Kulhánkem, advokátem se sídlem Na Cihelnách 9, Jaroměř, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 18. 12. 2019, č. j. 52 Af 57/2017 – 77,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 11. 3. 2016, č. j. 9640/16/5300-22443-711377, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 5. 2015, č. j. 1001701/15/2801-50525-607304, jímž správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce října 2011 ve výši 111 823 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 22 364 Kč, a to za zdanitelná plnění spočívající v prodeji vstupenek na 121. Velkou pardubickou Steeplechase (dále jen „VPS“). Konkrétně se mělo jednat o vstupenky poskytnuté obchodnímu partnerovi pod označením „Angličani“ a dále o poskytnutí vstupenek „bez ceny“ neznámému subjektu na tribunu A do lóže 31. V případě partnera „Angličani“ dospěl správce daně i žalovaný k závěru, že bylo poskytnuto 156 vstupenek v celkové hodnotě 363 985 Kč, u nichž žalobce nedoložil jejich vyfakturování, nezahrnul tuto částku do svých zdanitelných plnění a nepřiznal daň na výstupu, proto byla žalobci dodatečně stanovena daň na výstupu ve výši 72 815 Kč. Dále bylo poskytnuto 180 vstupenek „bez ceny“ na tribunu A do lóže 31 v hodnotě 194 992 Kč, proto byla žalobci dodatečně stanovena daň na výstupu ve výši 39 008 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, který ji zamítl rozsudkem ze dne 18. 12. 2019, č. j. 52 Af 57/2017 – 77.

[3] Krajský soud nejprve shrnul dosavadní průběh řízení. Připomněl, že správní orgány vycházely při doměření daně z několika důkazů, a to především z listiny označené jako „PODKLADY PRO TISK VSTUPENEK NA 121. VELKOU PARDUBICKOU STEEPLECHASE“ (dále jen „podklady“), kterou žalobce správci daně předložil v rámci daňové kontroly, a také z výpovědi několika svědků. Krajský soud konstatoval, že zpráva o daňové kontrole je použitelná jako odůvodnění vydaného dodatečného platebního výměru, a to i za situace, kdy ji žalobce odmítl podepsat. Pokud správce daně dostatečně odůvodnil, proč neprovedl navržené důkazy (zde nevyslechl všechny navržené svědky), nemůže být jejich neprovedení relevantním důvodem pro odepření podpisu ze strany daňového subjektu. Krajský soud dále neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně. Uvedl, že správce daně zpracoval zprávu o daňové kontrole dostatečně podrobně a přehledně, její obsah uspořádal podle typu daně a jednotlivých roků, proto nelze hovořit o její nepřezkoumatelnosti. Požadavky stanovené Ústavním soudem v nález ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, na odůvodnění rozhodnutí správce daně byly podle krajského soudu naplněny. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, který v žalobě rozporoval použitelnost podkladů pro doměření daně s tím, že z nich není patrné, k čemu sloužily a kdo je vyhotovil. K tomu uvedl, že tyto dokumenty správci daně předložil samotný žalobce a navíc správce daně při doměření daně nevycházel pouze z těchto listin, ale své závěry opřel i o další důkazy (výpovědi svědků). Krajský soud považoval za správný postup správce daně, když doměřil žalobci DPH za vstupenky, jež žalobce poskytl blíže neurčenému subjektu. Z podkladů je patrné, že žalobce vystavil 360 vstupenek, přičemž na 180 vstupenkách je uvedena cena 1 300 Kč a na zbylých 180 určených do téže lóže je uvedeno „bez ceny“. Na dotaz správce daně žalobce nepředložil žádnou fakturu či jinou písemnost, ze které by plynulo vyúčtování těchto vstupenek. Ani sám žalobce nebyl schopen sdělit, komu byly tyto vstupenky poskytnuty a zda byly vyfakturovány. Správce daně tak na základě těchto zjištění správně doměřil DPH za 180 poskytnutých vstupenek v ceně 1 300 Kč za jednu vstupenku. K námitkám týkajícím se vstupenek poskytnutých společnosti Course and Distance Limited („Angličani“) krajský soud poukázal na to, že žalobce ve svém trestním oznámení ze dne 6. 1. 2012 uvedl, že bylo poskytnuto 156 ks lístků včetně cateringu, přičemž cena za 1 lístek včetně cateringu činila 2 800 Kč, tj. celkem 436 800 Kč za pronájem lóže, a že byl poškozen na nižším příjmu z prodeje vstupenek o částku 252 800 Kč představující rozdíl mezi běžnou cenou vstupenek 436 800 Kč a cenou dosaženou na základě opožděné fakturace, tj. 184 000 Kč. Žalobce dále v oznámení podotknul, že mu nejsou známy důvody, proč fakturovaná částka činila pouze 184 000 Kč. Z těchto skutečností krajský soud ve shodě s žalovaným a správcem daně dovodil, že žalobce zpochybnil poskytnutí 156 vstupenek společnosti Course and Distance Limited za částku 184 000 Kč, kdy sám žalobce vyčíslil běžnou cenu 156 vstupenek na 436 800 Kč. Žalobce tak předmětné poskytnutí služby (vstupenky) nevyfakturoval, částku 436 800 Kč nezahrnul do svých uskutečněných zdanitelných plnění a nepřiznal daň na výstupu ve zdaňovacím období měsíce října 2011. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem, jestliže žalobci doměřil daň z tohoto uskutečněného zdanitelného plnění. Krajský soud se dále ztotožnil se žalovaným, že navrhované výsledky dalších svědků, listinné důkazy (např. stavební dokumentace nebo jiné podklady pro tisk vstupenek) ani znalecký posudek sloužící ke stanovení ceny vstupenek, nejsou způsobilé vyvrátit zjištěný skutkový stav.

pokračování

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel namítal, že krajský soud se nevypořádal s jeho tvrzením ohledně toho, že neměl vůbec faktický výnos a jsou daněny toliko výnosy fiktivní. Současně z napadeného rozsudku vyplývá, že naopak krajský soud vnímá jako správné danění výnosů, které reálně nebyly uskutečněny, tedy nevedly ke zvýšení majetku daňového subjektu. Tento závěr je podle názoru stěžovatele však chybný.

[6] Správce daně, žalovaný i krajský soud se soustředili v rámci řízení na otázku, kolik poskytl stěžovatel vstupenek, ale vůbec neřešili, jaký reálný výnos z tohoto stěžovatel měl. Jako základ daně byla stanovena částka, jaká by měla podle správce daně být základem daně, nikoli jaká byla skutečným výnosem. Krajský soud přitom shledal jako pravdivé tvrzení stěžovatele, který podával trestní oznámení na dřívější členy statutárního orgánu, že tito dřívější členové statutárního orgánu poškodili společnost, když nevyúčtovali poskytnuté vstupenky v obvyklé ceně. Krajský soud si z tohoto vzal pouze zjištění, že příjem měl být 436 800 Kč, již však pominul, že takový výnos reálně stěžovatel neměl, ale výnos byl o 252 800 Kč nižší. Přestože sám krajský soud argumentoval tím, že byl výnos stěžovatele nižší, posvětil svým rozsudkem správnost postupu žalovaného i správce daně, kteří stanovili základ daně vycházející z výnosu fiktivního, který se nikdy v majetku stěžovatele neprojevil. Výsledkem postupu správce daně je tedy to, že ačkoli stěžovatel byl poškozen jednáním dřívějších členů statutárního orgánu a reálně neměl výnos, který by měl mít, je přesně tento nedosažený výnos daněn. Stěžovatel tak odvede daň z příjmu, který nikdy neměl, je tedy poškozen 2x. Nemá výnos, jeho majetek se tedy nezvýšil, stát si ale vezme daň, čímž se jeho majetek ještě sníží. Toto vše je důsledkem postupu správce daně, který se při daňové kontrole nesoustředil na zjištění reálných výnosů, ale na poskytnutí počtu vstupenek. Nezkoumal tedy reálné výnosy, ale pouze to, kolik by podle jeho mínění měly výnosy činit bez ohledu na to, zda takové výnosy reálně uskutečněny byly, či nikoli. Krajský soud proto pochybil, pokud v souladu se správcem daně shledal, že stěžovatel byl poškozen na nižším příjmu z prodeje vstupenek, když za tyto utržil toliko 184 000 Kč, přes uvedené ale shledal jako správný postup žalovaného a správce daně, kteří jako základ daně stanovili částku 436 800 Kč. Tento závěr je však zcela v rozporu s konstantní judikaturou, která stanoví, že lze danit toliko příjmy reálné, nikoli fiktivní (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2011, sp. zn. II. ÚS 1584/07, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 - 32).

[7] V doplnění kasační stížnosti pak stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2021, č. j. 2 Afs 117/2020 - 70, který podle jeho názoru souvisí s nyní posuzovanou věcí. Pokud kasační soud v související věci (přezkum doměření daně z příjmů za rok 2010 a 2011) konstatoval, že krajský soud pochybil, neshledal-li jako důvodnou výhradu neprovedení všech důkazů, a dále že se krajský soud nevypořádal s námitkou danění fiktivních výnosů, je zřejmé, že stejnou vadou nutně trpí i rozhodnutí krajského soudu napadené v tomto řízení, neboť tato výhrada stejně tak platí i pro skutkové závěry týkající se DPH.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu, přičemž odůvodnění tohoto rozsudku považuje co do vypořádání žalobních námitek za zcela dostačující. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2019, č. j. 9 Afs 109/2018 - 93, kterým byla kasační stížnost téhož stěžovatele v obdobné věci zamítnuta. Podle názoru žalovaného nelze krajskému soudu vytýkat nesprávné posouzení věci způsobem, jak to činí stěžovatel. Krajský soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že to byl sám stěžovatel, kdo vyčíslil běžnou cenu 156 vstupenek na 436 800 Kč, nicméně tuto částku nezahrnul do svých uskutečněných zdanitelných plnění a nepřiznal daň na výstupu v předmětném zdaňovacím období. Správce daně (i žalovaný) při posouzení dané věci vycházel z podkladů, které v rámci daňové kontroly předložil správci daně stěžovatel. Stěžovatel rovněž v rámci daňové kontroly předložil fakturu č. 110536 ze dne 8. 12. 2011, kterou byl vyfakturován pronájem lóže 43 na tribuně A, 4. patro, odběrateli Course and Distance Limited (v předcházejících řízeních také jako „Angličani“). Stěžovatel ve svém trestním oznámení mj. uvedl, že mu nejsou známy důvody, proč fakturovaná částka činila pouze 184 000 Kč. Stěžovatel tedy zpochybnil poskytnutí 156 vstupenek společnosti Course and Distance Limited za částku 184 000 Kč, kdy sám stěžovatel vyčíslil běžnou cenu 156 vstupenek na 436 800 Kč. Stěžovatel tak předmětné poskytnutí služby (vstupenky) nevyfakturoval, částku 436 800 Kč nezahrnul do svých uskutečněných zdanitelných plnění a nepřiznal daň na výstupu. Žalovaný proto uzavřel, že stěžovatel se nyní v rámci řízení o kasační stížnosti svou argumentací pouze snaží nepřipustným způsobem korigovat (dohnat) svá předchozí tvrzení, resp. svoji procesní aktivitu v daňovém řízení. Jako nepřipadný označil i odkaz na své rozhodnutí ze dne 9. 12. 2016, č. j. 54922/16/5200-11434-711322, neboť závěry, na základě kterých došlo ke změně právního názoru odvolacího orgánu v odvolacím řízení, se vztahovaly toliko k dani z příjmů právnických osob a navíc nelze konstatovat, že by o ně bylo možno opřít předmětnou argumentaci stěžovatele. Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] S ohledem na to, jakým způsobem je v nyní projednávané věci formulována kasační argumentace stěžovatele, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4, větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Rozhodnutí krajského soudu je tedy přezkoumáváno v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003 - 73).

pokračování

[13] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[14] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost. V této souvislosti je třeba ještě dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelem a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Rovněž v tomto ohledu napadený rozsudek krajského soudu plně ob stojí.

[15] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s postupem správce daně, který mu doměřil DPH ve zdaňovacím období měsíce října 2011 za zdanitelná plnění spočívající v poskytnutí vstupenek na VPS, konkrétně 156 ks vstupenek společnosti Course and Distance Limited. V této souvislosti stěžovatel zejména namítal, že mu byl zdaněn fiktivní výnos a nikoliv reálný, který byl podstatně nižší.

[16] V nyní posuzovaném případě je nesporné, že stěžovatel v říjnu 2011 poskytl výše uvedenému odběrateli celkem 156 ks vstupenek na tribunu A, 4. patro, do lóže 43 na VPS. Jak vyplynulo z podkladů předložených samotným stěžovatelem v průběhu daňového řízení (viz zejména písemnost označená jako „Odpověď na žádost dle § 8 odst. 1 tr. řádu“ ze dne 30. 3. 2012 a trestní oznámení ze dne 6. 1. 2012) cena předmětné vstupenky včetně občerstvení byla v roce 2011 stanovena na částku 2 800 Kč. Celková cena takto poskytnutých vstupenek tak činila 436 800 Kč. Stěžovatel dále uvedl, že po ukončení dostihové sezóny 2011 zjistil, že 156 ks vstupenek není uhrazeno, což vyústilo mimo jiné ve vystavení faktury č. 110536 ze dne 8. 12. 2011, kterou byl vyfakturován pronájem lóže 43 na tribuně A odběrateli Course and Distance Limited. Faktura byla vystavena celkem na částku 184 000 Kč, z toho 153 327,20 Kč základ daně a 30 672,80 Kč DPH na výstupu, kterou stěžovatel přiznal za zdaňovací období prosinec 2011. V trestním oznámení stěžovatel dále uvedl, že mu není známo, proč fakturovaná částka činila pouze 184 000 Kč. Rozdíl mezi částkou, která měla být fakturována (436 800 Kč) a částkou, která byla skutečně dodatečně vyfakturována (184 000 Kč), tj. 252 800 Kč pak označil jako vzniklou škodu.

[17] Z uvedených skutečností je zřejmé, že stěžovatel ve smyslu § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), poskytl službu, která je předmětem daně podle § 2 téhož zákona. Ve smyslu § 21

odst. 1 a odst. 5 písm. a) zákona o DPH byl povinen ke dni 9. 10. 2011, kdy proběhl vlastní závod (tj. došlo k uskutečnění zdanitelného plnění), přiznat daň na výstupu, což neučinil.

[18] Podle § 36 odst. 1 zákona o DPH je základem daně vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet. Jelikož stěžovatel poskytl svému odběrateli službu, za kterou měl podle svého tvrzení obdržet celkem 436 800 Kč, správce daně zcela správně stanovil základ daně v uvedené výši. V této souvislosti je třeba uvést, že nezaplacení ceny nemá vliv na primární daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty, když tato primární daňová povinnost vzniká již poskytnutím služby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016 - 40). Z uvedených důvodů je zřejmé, že argumentace stěžovatele týkající se otázky zdanění fiktivních či reálných výnosů je v případě doměření DPH zcela mimoběžná.

[19] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že odkaz stěžovatele na usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2011, sp. zn. II. ÚS 1584/07, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 - 32, a ze dne 25. 2. 2021, č. j. 2 Afs 117/2020 - 70, nejsou pro posouzení dané věci relevantní. Ve všech těchto případech byla předmětem soudního přezkumu otázka vyměření daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V nyní projednávané věci byl aplikován zákon o DPH, přičemž se jedná o zcela odlišné hmotněprávní předpisy vzájemně nesouvisející.

[20] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[21] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. srpna 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu